

**Audience publique du 15 décembre 2003**

Recours formé par Monsieur ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 16445 du rôle et déposée en date du 16 mai 2003 au greffe du tribunal administratif par Maître Fabienne MONDOT, avocat à la Cour, assistée de Maître Anne DEVIN-KESSLER, avocat, les deux inscrites au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., employé privé, demeurant à L-..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 mars 2003 statuant sur une réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1995 à 2001 incluse ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 16 octobre 2003 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Où le juge-rapporteur en son rapport et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en sa plaidoirie.

---

Suite à une réclamation introduite par Monsieur ... en date du 28 octobre 2002 devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* », à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour les années 1995 à 2001 incluse, le directeur rejeta en date du 11 mars 2003 ladite réclamation aux motifs suivants :

*« Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes (Conseil d'Etat 06.02.1996, n° 8925) ;*

*Qu'en conséquence la présente décision portera sur les réclamations contre les bulletins des années 1997 et 1998 et 1999, les autres réclamations étant disjointes pour être vidées séparément, sous les numéro du rôle C11653 et C11655 ;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir établi les bases d'imposition par voie de taxation ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé, qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant que le contribuable n'a réservé aucune suite aux rappels, sommations, astreintes et aux décisions portant fixation d'astreintes, l'invitant au dépôt de ses déclarations d'impôt sur le revenu pour les années litigieuses ;*

*Considérant qu'en conséquence le bureau d'imposition était tenu, aux termes du § 217 AO, d'établir les bases d'imposition par voie de taxation ;*

*Considérant que le réclamant n'a pas non plus, à ce jour, suppléé au contentieux les déclarations d'impôt en souffrance ;*

*Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (jurisprudence constante : cf. Conseil d'Etat 11.04.1962, n° 5742 ; Tribunal adm. 21.05.1999, n° 11295) ; ».*

Par requête déposée le 16 mai 2003, Monsieur ... a introduit un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale du 11 mars 2003.

Le tribunal étant appelé, en vertu des dispositions combinées de l'article 8 (3) alinéa 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « *AO* », à statuer comme juge du fond en la matière, il a compétence pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale déférée intervenue sur réclamation et visant les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1997 à 1999 incluse.

Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, il est recevable.

Il s'ensuit que le recours subsidiaire en annulation est à déclarer irrecevable.

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir que ce serait à tort que le directeur a maintenu le principe de la taxation d'office, étant donné qu'il aurait rempli ses obligations fiscales en fournissant à l'administration fiscale toutes les données nécessaires à l'évaluation de l'assiette imposable pour les années litigieuses, que ce serait partant à tort que son comportement aurait été qualifié de fautif et qu'il « *ne saurait supporter les conséquences de la perte par l'administration de ces informations données* ».

Le délégué du gouvernement relève que le directeur a noté que le bureau d'imposition aurait été contraint de procéder par la voie de la taxation d'office, étant donné que le demandeur n'aurait réservé aucune suite aux rappels, sommations et fixations d'astreinte et que face aux constatations du directeur il ne saurait suffire que le demandeur « *conteste ou affirme sans fournir le moindre indice ou commencement de preuve à l'appui* », pour conclure que le recours n'est pas fondé.

Au paragraphe 217 AO, le législateur règle la procédure à suivre lorsque le contribuable ne peut pas - ou ne veut pas - éclairer ses déclarations, paragraphe qui dispose que : « *(1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschliesslich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

*Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind. »*

Le paragraphe 217 AO constitue la base légale de la taxation (« *Schätzung* »), c'est-à-dire le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt, à laquelle elles ne peuvent guère se soustraire (cf. Jean OLINGER, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, in études fiscales n<sup>os</sup> 81-85, novembre 1989, n<sup>o</sup> 190, page 117 et trib. adm. 26 avril 1999, n<sup>o</sup> 10156 du rôle, Pas. adm. 2003, V<sup>o</sup> Impôts, n<sup>o</sup> 272 et autre référence y citée).

La taxation ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition qui est appliqué même à l'égard des contribuables soigneux et diligents (cf. Jean OLINGER, ibidem et trib. adm. 26 avril 1999, n<sup>o</sup> 10156 du rôle, Pas. adm. 2003, V<sup>o</sup> Impôts, n<sup>o</sup> 275).

Le contribuable ne doit s'imputer qu'à lui même les conséquences éventuellement désavantageuses d'une taxation d'office, lorsque c'est par suite de son propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (cf. trib. adm. 19 juin 2000, Pas. adm. 2003, V° Impôts, n° 274).

Si le contribuable est admis à contester le résultat de la taxation dans le cadre des voies de recours légalement prévues, il ne saurait cependant se limiter à le contester en bloc, mais il doit faire valoir des objections précises desquelles ressort que ledit résultat ne correspond pas à l'ensemble des circonstances de l'espèce.

En l'espèce, en l'absence de la moindre pièce justificative produite par le demandeur, que ce soit au cours de la procédure de réclamation devant le directeur ou encore devant le tribunal saisi, démontrant qu'il avait fourni à l'administration fiscale toutes les données nécessaires à l'évaluation de l'assiette imposable pour les années litigieuses et que partant son comportement a été qualifié à tort de fautif, les conclusions du directeur telles qu'énoncées dans la décision critiquée du 11 mars 2003 ne sont pas contredites à suffisance de droit, de sorte que le recours n'est pas justifié et qu'il y a lieu d'en débouter le demandeur.

Nonobstant le fait que Monsieur ... n'était pas représenté à l'audience publique à laquelle l'affaire a été plaidée, l'affaire est jugée contradictoirement à l'égard de toutes les parties, la procédure étant essentiellement écrite devant les juridictions administratives.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

condamne le demandeur aux frais .

Ainsi jugé par :

M. Schockweiler, vice-président,  
M. Campill, premier juge,  
M. Spielmann, juge,

et lu à l'audience publique du 15 décembre 2003, par le vice-président, en présence de M. Legille, greffier.

Legille

Schockweiler